MADDE 32 : İSTİSNA EDİLMİŞ İŞLEMLERDE İNDİRİM

MADDE METNİ :

İstisna Edilmiş İşlemlerde İndirim

Madde No 32
Kapsam

(5766 sayılı Kanun'un 12 nci maddesi ile değişen bend) Bu kanunun 11, 13, 14, 15 inci maddeleri ile 17 inci maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.

(5035 sayılı Kanunun 10 uncu maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük: 2.1.2004) Maliye Bakanlığı katma değer vergisi iadesini, hak sahiplerinin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli daireler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmelerden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsup suretiyle sınırlayabilir.

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

32 nci madde (KDV iadesi) ile ilgili bulunan çok sayıda Genel Tebliğ vardır. Bu Tebliğlerdeki hükümlerden bir kısmı KDV iadesine ilişkin genel esasları, bir kısmı da iade hakkı doğuran işlemin niteliği itibariyle özel düzenlemeleri içermektedir. Karışıklığa meydan verilmemesi için, söz konusu Tebliğleri burada listelemek yerine, 11, 13, 14 ve 15 inci maddelerde belirttiğimiz Tebliğleri işaret etmekle yetiniyoruz.

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. GENEL AÇIKLAMA :

KDV uygulamasında işlemler üç gruba ayrılır:

- İndirim hakkı tanınmayan işlemler.

  - KDV kapsamı dışındaki işlemler,
  - 16 ve 17 nci maddeler ile indirim hakkı vermeyen geçici maddeler uyarınca istisna edilen işlemler,
  - Olağanüstü Hal Bölge Valiliği'ne yapılan teslim ve hizmetler.

- İndirim hakkı tanınan işlemler.

  - KDV ye tabi olan ve istisna kapsamına girmeyen işlemler.
  - İstisna kapsamında olmakla beraber özel hükümlerle indirim hakkı tanınmış olan işlemler

- Hem indirim hakkı hem de iade hakkı tanınan işlemler.

  - KDV oranı indirilmiş (% 1 veya % 8 orana tabi) mal teslimleri veya hizmetler (Md:29/2),
  - 11, 13, 14 ve 15 inci maddeler uyarınca istisna (tam istisna) konusu olan işlemler (Md:32).

32 nci madde; 11, 13, 14 ve 15 inci maddelere göre KDV den istisna olunan işlemlere ilişkin olarak yüklenilen KDV lerin indirilebileceğini, işlemin yapıldığı dönemde, indirimle giderilememiş olan KDV nin iade edilebileceğini hükme bağlamış, iadeye ilişkin esasların tesbiti konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki vermiştir.

KDV iadesi, KDV uygulamasındaki en karmaşık konudur. Bu karmaşıklığın ana nedenleri şöyle sıralanabilir :

- Bazı mükelleflerin haksız yere KDV iadesi alabilmek için her türlü yola başvurmaları ve doğal olarak İdarenin, bu soygunu önleyebilmek için çok yönlü bürokratik tedbirler alması,

- Bu tedbirler haksız iadeleri önleme etkisi yanında iyi niyetli mükelleflerin haklı taleplerinin yerine getirilmesinde tıkanıklığa yol açtığı için, iadeye ilişkin yöntem ve esaslarda sık sık değişiklikler yapılması,

- İadenin yalnızca, iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği ay KDV beyannamesi ile istenebilmesi ve iade tutarının, çoğu halde, bu işlem nedeniyle yüklenilen KDV ile sınırlı oluşu (hesaplama güçlükleri),

- Bütün bu nedenlerle meydana gelen karmaşık ortamda gerek mükelleflerin gerekse İdarî elemanların, ne yapacaklarını net olarak bilememeleri ve sıklıkla hataya düşmeleri.

- İadenin mesuliyetini taşıyan Maliye İdaresi memurlarının bu mesuliyetleri dolayısıyla çekimser davranabilmeleri.

Tam istisna kapsamındaki işlemlerden (11, 13, 14 ve 15 inci maddelerden) kaynaklanan KDV iadelerine ilişkin detaylı açıklamalarımız, söz konusu maddelerdeki özel bölümlerinde yer almıştır.

Aşağıda bölümlerde, tam istisna kapsamındaki işlemlerden kaynaklanan KDV iadeleri konusundaki genel esaslar, detaya girilmeksizin açıklanmıştır. (Detay konusunda ilgili maddelere bakılmalıdır.)

2. TAM İSTİSNA UYGULAMASINDAN KAYNAKLANAN KDV İADELERİNE İLİŞKİN GENEL ESASLAR :

2.1. İade İstenebilmesi İçin İndirimle Giderilemeyen KDV nin Mevcut Olması Gerekir :

İade hakkı doğuran işlemlerde girdi vergiler, öncelikle, bunların teslim KDV lerinden indirilmesi yoluyla arındırılır.

ÖRNEK:

Bir firma 8.12.2005 de 120.000 TL KDV ödeyerek satın aldığı malı 23.12.2005 de ihraç etmiştir. (Mal bu tarihde Türkiye gümrük bölgesinden çıkmıştır.) Başka KDV yüklenimi yoktur. Yine bu ay içinde finansman hizmeti faturası kesmiş ve bu faturada 150.000 TL teslim KDV si göstermiştir. Bu örnekde mükellef ihraç malı alımında yüklendiği KDV yi, teslim KDV sinden indirmek suretiyle, söz konusu ihraç malı için yüklendiği KDV yi arındırabilmiş, KDV iadesi yapılmasına gerek kalmamıştır. (Arındırma işlemi beyanname üzerinde ve teslim KDV sinden indirim yoluyla gerçekleşebilmiştir.)

Bazı hallerde, indirimle giderilememe hali izafîdir.

ÖRNEK :

Yukarıdaki örnekde bahsi geçen mükellefin, ihracat işlemini Aralık 2005 de değil Ocak 2006 da yaptığını ve Ocak ayında, yurt içinde satılmak üzere 240.000 TL KDV ödeyerek mal alınması dışında muamelesi bulunmadığını farzedelim.

Dikkat edilirse burada, ihraç malı için yüklenilen KDV, Aralık ayındaki finansman hizmetine ilişkin teslim KDV sinden indirilmiş ve ihraç malının KDV si arındırılmıştır. Ancak ihracatın gerçekleştiği Ocak 2006 ayının KDV beyannamesine bakıldığında, indirimle giderilememiş 240.000 TL KDV

bulunduğu görülecektir. **Bu KDV, ihraç malı için yüklenilmiş olmamasına rağmen, bunun 120.000 TL. sinin ihracatla ilgili olduğu farzedilir ve mükellefin talebi halinde iade olunur.** Başka bir anlatımla, iade hakkı doğuran işlemin vuku bulduğu ayda, indirimle giderilemeyen KDV varsa, iadesi istenebilecek KDV de var demektir. (Aşağıdaki 2.4. nolu bölüme bakınız.)

Bu görüşlerimiz, 39 nolu KDV Genel Tebliğinin (D) bölümündeki 6 ncı paragrafta yer alan açıklama ile teyid edilmiş bulunmaktadır.

2.2. İade Talebine Konu KDV Beyannamesinin Tanzimi :

İade hakkını devrolan KDV olarak kullanmak isteyen mükellefler,beyannamedeki iade satırını doldurmamak suretiyle bunu temin edebilirler. Hatta o ay içinde farklı karakterde işlem yapılmışsa, bu işlemlerden bir kısmı için iade istenip bir kısmı için iade istenmemesi mümkündür. Mesela mükellef bir ay içinde hem ihracat hem de uluslararası taşımacılık yapmışsa ilgili iade satırını boş bırakmak suretiyle sadece ihracat ile ilgili olarak iade talebinde bulunabilir. Ancak aynı maddeye dayanan iade hakkının bir kısmı için iade isteyip, bir kısmını iade talebinde konu etmemek şeklindeki uygulama kabul edilmemektedir. Bir muktezada Bakanlık iade talep hakkının, maddeler itibarıyle bütünlük teşkil ettiğini, bir kısım gümrük beyannamelerine ilişkin iade isterken, aynı ayda yurt dışı edilen diğer bir kısım ihraç mallarına ait iade hakkından vazgeçilemeyeceğini belirtmiştir.

İhraç kaydıyla mal teslim edenler, (Md.11/1-c) bu teslimlere ilişkin bildirimi doldurmaya mecbur olmakla beraber, iade çıktığı takdirde bu iadeyi nakden veya mahsuben almayıp, ihracatın gerçekleştiği ayda, önceki dönemden devren gelen KDV olarak kullanabilirler. (KDV beyannamesinin doldurulusuna ilişkin detaylı bilgi için 42 nci maddeye bakınız.)

KDV beyannamesi şu veya bu şekilde doldurulup verildikten sonra bu beyannamede hata yapıldığı anlaşılırsa, düzeltilmiş şekliyle (eskisinin yerine geçmek üzere) yeni bir beyanname vermek mümkündür. Bu yeni beyanname ile iade talepsiz bir beyan iade talepli hale getirilebilir veya iadeden vazgeçerek iade talepsiz hale getirilebilir. Hatta düzeltmenin iade miktarını değiştirecek şekilde yapılması dahi mümkündür. Nitekim 19.12.1986 tarih ve 89691 sayılı Bakanlık muktezasında,

".....mükellefin, 1985 yılında indirebileceği amortismana tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklendiği vergiyi, "iade edilmesi gereken katma değer vergisi" sütununda göstermesi gerekirken, sehven "sonraki dönemlere devrolunan katma değer vergisi" sütununda göstermiş olması, Vergi Usul Kanununun 116 ve müteakip maddeleri gereğince "vergi hatası" olarak mütalea edilebileceğinden, konu hakkında Vergi Usul Kanununda yer alan düzeltme hükümleri çerçevesinde işlem yapılması gerekmektedir."

denilmiştir.

Düzeltme beyannamesi, ödenecek KDV yi azaltıcı, devrolan KDV'yi artırıcı, iade tutarı ile devrolan KDV toplamını artırıcı yani Hazine aleyhine sonuç verecek bir düzeltme içeriyorsa, bu düzeltme beyanı incelemeye sevk edilmektedir.

Ancak mükellef tam tasdik yaptırıyorsa ve tam tasdikini yapan YMM düzeltme beyanının doğruluğu hakkında rapor yazarsa, incelemeye sevk yapmaksızın düzeltme beyannamesinin işleme konması gerekmektedir. (3568 sayılı Kanuna ilişkin 20 no.lu Tebliğ)

2.3. İadesi İstenebilecek KDV Tutarının Tesbiti :

İade tutarının tesbitinde muhtelif sınırlara topluca dikkat edilmesi gerekmektedir. Bu sınırlara göre ortaya çıkacak en küçük rakam, iadesi istenebilecek KDV tutarıdır.

Söz konusu sınırlar şunlardır:

- İadesi istenebilecek tutar, indirimle giderilemeyen KDV yi aşamaz

- KDV'den istisna edilmiş olup, iade hakkı doğuran işlemlerle ilgili olarak İadesi istenebilecek KDV tutarı, o ayda gerçekleşen istisna kapsamındaki işlem için yüklenilmiş bulunan KDV ile sınırlıdır. Mesela o ayda 2.000 ton çimento ihracı yapılmışsa iade tutarı, bu miktarda çimentonun imali veya alımı için yüklenilen KDV miktarını geçemez. Özellikle, imal olunan mal için yüklenilen KDV nin tesbitinde güçlükler vardır. KDV yüklenimi hesaplanırken genel giderler için yüklenilen KDV lerden ve A.T.İ.K. KDV lerinden (taksitlerinden) de pay verilebilir. Prensip bu olmakla beraber ihraç kayıtlı teslimlerde iade tutarı teslim KDV sidir. İstisna kapsamında yapılan işlemle ilgili olarak yüklenilmiş KDV'nin tespiti için pratik yöntemler uygulanması mümkündür. Bunlardan biri olan orantı yönteminin, doğru sonuç vermek şartıyla uygulanabileceği, 7.3.2007 tarih ve 1613 sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı muktezasında belirtilmiştir. Keza, Yeminli Mali Müşavirlere ödenen tasdik ücretlerine ilişkin KDV'lerin iadesi istenecek KDV'nin hesabında dikkate alınabileceği 105 no.lu KDV Genel Tebliği ile hükme bağlanmıştır. (Detaylı bilgi için 11 inci maddeye bakınız.)

- İade tutarı, istisna kapsamındaki işlemin bedeli ile genel KDV oranının (halen %18) çarpılması suretiyle bulunan rakamı aşamaz. (Bize göre mükellef, zararına ihraç ve benzeri durumlar nedeniyle direkt KDV yüklemininin daha fazla olduğunu isbat edebiliyorsa, bu sınır uygulanmamalı fiili KDV yüklenimi iade edilmelidir.) Nitekim uygulamada, %18 lik bu sınırın, makul sebeplerin varlığı halinde aşılabileceği kabul edilmektedir.

- İndirimli orana tabi teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iadelerde iadesi istenebilecek tutar işlem bedelinin %18 inden, o işlemle ilgili hesaplanan KDV'nin indirilmesi suretiyle bulunan meblağı aşamaz. Çünkü bu iade türünde, oran düşüklüğü nedeniyle mükellefin uğradığı zararı telafi mantığı vardır.

- İhraç kayıtlı teslimlere ilişkin iade tutarı, yukarıdaki sınırlamalara tabi değildir. Bu işlemlerde, ihraç kayıtlı teslim KDV sinden, varsa tecil edilecek KDV indirilir, geriye kalan meblağ iade edilebilir KDV dir. (39 nolu KDV Genel Tebliğinin B bölümü)

- İadesi istenebilecek KDV tutarının tesbitine ilişkin detay malumat için ilgili maddelere (Md.11, 13, 14, 15, 29) bakınız.

2.4. Nakit İade Alınabilmesi veya Mahsup Yapılabilmesi İçin İbrazı Gereken Belgeler :

İade hakkının doğmuş sayılabilmesi yani, nakden veya mahsuben iade yapılabilmesi için, gerekli tüm belgelerin cins ve içerik itibariyle eksiksiz olarak Vergi Dairesi'ne tevdi edilmiş ve gerekli listelerin internet üzerinden gönderilmiş (60 nolu KDV Sirkülerinin 6.2. nolu bölümü) olması şarttır.

İbrazı gereken belgeler ve ,internet üzerinden gönderilmesi gereken listeler işlemin niteliğine (istisnanın türüne ve özelliğine) göre değişmekte olup ilgili maddelerde açıklanmıştır.

2.5. KDV İadesinin Alınması :

KDV iadelerinin nakden veya mahsup yoluyla alınmasına ilişkin esaslar, bu maddenin sonundaki tabloda belirtilmiş olduğu için, aşağıdaki kısa izahat ile yetinilmiştir :

KDV iadelerine ilişkin ana düzenleme 84 nolu KDV Genel Tebliğindedir. 84 nolu Tebliğin metni 11 inci maddeye ilişkin bölümdedir. Ancak ihracat istisnası (11 inci madde) dışındaki istisnalardan kaynaklanan iadelerde, ilgili maddelerinde yaptığımız izahatın da ayrıca dikkate alınması gerekir.

2.5.1. Nakden İade :

İnceleme raporu beklenmeksizin nakit iade alınabilmesi için bir aydaki iade tutarı belli limitleri aştığı takdirde aşan kısım kadar (%100) teminat mektubu verilmesi ve diğer belgelerin ibrazı gereklidir. (Bazı hallerde teminat tutarı % 100 den az veya çok olabilmektedir. Keza teminatın kabul edilmediği, iade yapılması için inceleme raporunun beklendiği durumlar da mevcuttur.)

Bu maddenin ekinde sunduğumuz KDV İADE VE MAHSUPLARINA İLİŞKİN ÖZET BİLGİLER İÇEREN TABLODA belirtilen limitlerin altında olan KDV iade alacaklarının mükellefe nakit olarak iadesi vergi dairesinin yetkisindedir. Yani gerekli belgeler ibraz olunduğu takdirde vergi daireleri teminat, inceleme raporu veya YMM tasdik raporu aramaksızın limit içindeki nakit KDV iade taleplerini yerine getirebilirler.

Geçici vergi borçları da KDV iade alacaklarına mahsup suretiyle ödenebilen vergi borçlarındandır. Yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan vergiyi aşan geçici vergi tutarları nakden iade edilebilmektedir. Geçici vergi ödemesi KDV alacaklarına mahsup suretiyle yapıldığında kökeni KDV alacağı olan bir unsur geçici vergi yoluyla nakden iadeye konu olabilmekteydi. 262 no.lu Gelir Vergisi Tebliği ile bu durum önlenmiş, geçici verginin ödenişi KDV alacağının mahsubu suretiyle gerçekleşmişse ve mükellef geçici vergi fazlalığından dolayı alacaklı durumda ise, bu geçici verginin iadesinde, kökenindeki KDV alacağının tabi olduğu esasların dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır.

2.5.2. Mahsup Suretiyle İade :

Gerekli belgelerin ibrazı suretiyle KDV alacağının bazı kamu borçlarına mahsup ettirilmesi de mümkündür. Söz konusu mahsup imkanları bu maddeye ilişkin bölümün sorundaki tabloda gösterilmiştir.

Mahsup talebinin kabul edilebilmesi için, mahsuba konu kamu borcunun vadesi bitmeden önce KDV iade alacağının fiilen doğmuş olması ve yine vade bitmeden önce, mahsup için gerekli evrakın vergi dairesine ibraz edilmiş olması şart koşulmakta, ibrazda gecikme halinde, gecikme zammı uygulanmaktadır.

Nitekim, 7.4.1995 tarih ve 18474 sayılı Bakanlık yazısında, YMM tasdik raporunun, mahsup talebine konu verginin vadesinden sonra teslimi halinde, rapor teslim tarihine kadar gecikme zammı uygulanacağı belirtilmiştir.

Mahsup dilekçesi ve eklerinin posta ile gönderilmesi mümkün olup, postaya verilme tarihinde vergi dairesine verilmiş sayılır (27.12.1995 tarih ve 72200 sayılı Bakanlık yazısı). Postaya verilme tarihinin tevsiki bakımından taahhütlü (tercihan iadeli taahhütlü) gönderilmiş olması gerekir.

Danıştay ise, evrakın geç ibraz edilmesinin tek başına gecikme zammı alınmasını gerektirmeyeceği görüşündedir. Sayın Şükrü KIZILOT'un Danıştay Kararları ve Özelgeler 1998 isimli kitabının 1564 üncü sahifesinde yer alan 21.1.1997 tarihli Danıştay 9 uncu Daire kararında, KDV iade hakkının

mevcut olması ve mahsubun, ilgili verginin vade tarihinden önce talep olunması halinde bir kısım belgelerin ibrazında gecikmiş olmanın gecikme zammı alınmasını gerektirmeyeceği görüşü ile, gecikme zammı içeren ödeme emrinin iptaline ilişkin mahkeme kararı onanmıştır.

Şayet herhangi bir nedenle Vergi Dairesi mahsup talebini kabul etmemişse, bu durumu gerekçeli olarak mükellefe bildirmeli ve bu olumsuz idari eyleme karşı dava açma hakkını kullandırmalıdır. Halbuki geçmişte vergi daireleri hiçbir ikaz ve açıklama yapmaksızın mahsubu istenen amme borcunu ödenmemiş sayarak (mahsup talebini yok sayarak veya gözden kaçırarak doğrudan ödeme emri ve ardından haciz yoluyla mükellefin üstüne yürümüştür. (Danıştay 9 uncu Dairesinin 19.10.2004 tarih ve E:2002/1855 ; K:2004/5076 sayılı Kararında bu tutumun hukuka ve yasalarımıza uymadığı belirtilmiştir.)

Mahsup taleplerine ilişkin belgelerin eksikliği gerekçesiyle bu belgeler tamamlanıncaya kadar geçen süreler için mahsuba konu vergi borcuna gecikme zammı uygulanması yargı mercilerinde kabul girmemesi nedeniyle Maliye İdaresi bu konudaki tutumunu 95 nu KDV Genel Tebliği ile yumuşatmış olup, Tebliğin ilgili bölümü şöyledir :

"1.2. Belge Eksikliği ya da Belgelerin Muhteviyatındaki Eksiklikler Nedeniyle Yapılamayan Mahsup İşlemleri :

Bakanlığımıza yapılan başvurulardan, vergi borçları için yapılan mahsup taleplerinin belgelerin tamamının ibraz edilmemesi ya da ibraz edilen belgelerdeki muhteviyat eksikliği nedeniyle dilekçe tarihi itibariyle yerine getirilmemesinin vergi daireleri ve mükellefler bakımından sorunlara yol açtığı anlaşılmaktadır.

Bu husus göz önüne alınarak, bu Tebliğin yayımlandığı tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış mahsup talepleri ile Tebliğin yayımından sonra yapılacak mahsup taleplerinde aşağıdaki şekilde hareket edilmesi uygun görülmüştür.

Vergi borçlarına mahsup taleplerinde vergi daireleri, mahsup talep dilekçesi ve eklerini inceleyerek belge ya da belgelerdeki muhteviyat eksikliklerini tespit edecek ve bu eksiklikleri mükellefe yazı ile bildirecektir. Tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde eksiklikleri tamamlayan mükelleflerin mahsup talepleri, mahsup dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibariyle yerine getirilecek ve bunlara gecikme zammı uygulanmayacaktır.

30 günlük ek süreden sonra eksikliklerini tamamlayan mükelleflerin mahsup taleplerinin ise eksikliklerin tamamlandığı tarih itibariyle yerine getirileceği ve borcun vadesinden mahsup tarihine kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanacağı tabiidir.

Belge ya da muhteviyat eksikliği nedeniyle yerine getirilmeyen iade talepleriyle ilgili olarak yargıya intikal etmiş ihtilaflarda, bu Tebliğin (1.1) bölümündeki açıklamalara göre işlem yapılacaktır."

2.6. İncelemeye Sevk Olunan İade ve Mahsup İşlemleri :

Teminat mektubu alınmak suretiyle yapılan iade ve mahsup işlemlerinin tamamı incelemeye sevk olunmakta, olumlu inceleme raporunun Vergi Dairesi'ne ulaşması üzerine teminat mektupları mükellefe iade edilmektedir.

Teminat mektubu verilmesine gerek olmaksızın yapılan iade ve mahsup işlemleri Vergi Dairesi yetkisi içindedir ve normal şartlarda bunların incelemeye sevki söz konusu olmaz. Keza YMM Tasdik Raporuna dayanılarak yapılan iade ve mahsup işlemlerinde teminata ve incelemeye gerek yoktur.

Teminatın çözülmesi için, Devlet inceleme elemanlarınca inceleme yapılıp, inceleme raporunun vergi dairesine ulaşması beklenebileceği gibi, henüz inceleme başlanmışsa veya inceleme başlamış

olmakla beraber inceleme elemanı uygun görürse, YMM tasdik raporu ibraz edilerek de teminatın çözülmesi mümkündür. Bu takdirde ayrıca inceleme yapılmasına gerek kalmaz. Mükellefler dilekçe vererek teminatı YMM tasdik raporu ile çözeceklerini bildirmek suretiyle incelemeye sevk işlemini önleyebilirler.

2.7. Haksız veya Erken İade Talepleri ve Böyle Bir Talebin Sonuçları :

Vergi Usul Kanunu'nun 341 inci maddesine göre, haksız yere vergi iadesi alınması, vergi ziyaına sebebiyet verilmesi olarak değerlendirilmekte, dolayısıyla haksız iadeye veya mahsuba konu edilen KDV nin cezalı ve gecikme zamlı olarak mükellefden geri alınması gerekmektedir.

ANCAK;

Haksız İade (veya mahsup) durumu olup olmadığı, sağlıklı şekilde irdelenmelidir. Hangi cezanın verilmesi gerektiği, gecikme zammının nasıl hesaplanması gerektiği konuları önem arzeder. Bu konular duruma göre değişkenlik gösterebileceği cihetle, peşinen kural belirtmek mümkün değildir. Her olay ayrı ayrı ve kendi şartlarına göre incelenip değerlendirilmelidir. Dolayısıyla bir kaç örnek vermekle yetinmek durumundayız. (Bu konuda Sayın Nahit KİTİŞ'in Vergi Dünyası dergisinin 99 uncu - Kasım 1989 sayısındaki yazısına bakınız.)

ÖRNEKLER :

- Bir mükellef Şubat 2005 ayında ihracat faturasını kesmiş, aynı ayda bu ihracatı KDV beyannamesinde gösterip KDV iadesi istemiştir. Mal, Türkiye gümrük bölgesinden Mart 2006 de geçmiştir. İade işlemi Mayıs 2006 da yapılmıştır. Bu olayda iade tutarı Mart ayı KDV beyannamesinde gösterilmesi gerektiği halde Şubat KDV beyanında yer almıştır. Fakat iadenin fiilen tahsili, iade hakkı doğduktan sonraki tarihe rastladığı için haksız iade söz konusu değildir. Cezaya ve gecikme zammına mahal yoktur. Başka bir anlatımla, haksız iade tutarının beyannamede gösterilmesi, hatta dilekçe ile istenmesi, tek başına vergi ziyaı bulunduğunu göstermez. İadenin fiilen alınmış veya mahsubu istenen verginin vade tarihi geçmiş olması gerekir.

  Nitekim bir mükellef, malın Türkiye gümrük bölgesini geçtiği ay itibariyle değil, ihraç faturasının düzenlendiği ay itibariyle KDV iade talebinde bulunmuş, iadeyi ise, mal yurt dışı edildikten sonra alabilmiştir. Danıştay 9 uncu dairesi, bu mükellefe erken iade talebinde bulunduğu gerekçesiyle yapılan tarhiyatı kaldırmıştır. (10.4.1997 tarih ve E:1996/3142, K:1997/1287)

- Mükellef, Haziran 2005 ayında indirimle gideremediği 680.000 TL. nin 660.000 TL lik kısmını iade satırında göstermiş bakiye 20.000 TL. yi Temmuza devretmiştir. Temmuz ayında sadece devreden KDV, Ağustos ayında ise, 80.000 TL. ödenecek KDV çıkmıştır. Mükellef, transit taşımacılıktan doğan 660.000 TL. lik KDV alacağını, Eylül 2005 ayı stopaj borcuna mahsup ettirmiştir. Yapılan incelemede 160.000 TL. lik KDV yükleniminin 40.000 TL. lik kısmının yurt içi taşımalarla ilgili olduğu anlaşılmıştır.

  Burada da vergi ziyaı yoktur. Çünkü mükellef beyannamesini doğru tanzim etseydi 660.000 TL. yerine 640.000 TL.mahsup yaptırabilecekti. Buna mukabil, daha önce 80.000 TL.yerine 40.000 TL. KDV ödemesinde bulunacaktı.

- Teminat mektubu verilerek alınan KDV iadelerinin aslında iade değil, teminat karşılığı avans olduğu, haksız avans alınmasında ise ceza kesilemeyeceği sadece gecikme zammı uygulanabileceği görüşünde olanlar vardır. Ancak gerek İdare gerekse Vergi Yargı Organları, yapılan ödemenin sonradan teyide tabi vergi iadesi niteliğinde olduğu ve haksız iade durumunda vergi cezası uygulanabileceği görüşündedir.

- İstanbul YMM Odası tarafından yayınlanan Mevzuat Platformu'nun 15.2.1998 sayısında yer alan, 25.8.1995 tarih ve 47266 nolu muktezada şöyle denilmektedir:

  "İlgide kayıtlı yazınızda, ... Tekstil San. ve Tic. Ltd. Şti.'nin 1994/Şubat dönemi beyannamesinde ihracat istisnası nedeniyle katma değer vergisi iadesi talebinde bulunduğu, ilgili Vergi Dairesince de 4.5.1994 tarih ve 13/24 sayılı düzeltme fişi ile beyannamade iade edilecek katma değer vergisi olarak gösterilen verginin iade işleminin yapıldığı ifade edilmiştir.

  Bilahare yapılan incelemede, adı geçen şirketin ihracat tesliminin bir bölümünün 1994/Şubat döneminde değil, 1994/Mart döneminde olduğunun tespiti üzerine daha önce iade işlemi yapılan verginin cezalı olarak mükelleften aranılıp, aranılmayacağı hususunda tereddüte düşüldüğü ilgi yazınızdan anlaşılmıştır.

  Katma Değer Vergisi Kanununun 32. ve değişik 29/2. maddesinde sayılan işlemler nedeniyle yüklenilip indirilemeyen katma değer vergisinin iadesi için ilk şartın, iade hakkı doğuran işlemin yapılması olduğu, bu işlem gerçekleşmeden iade hakkının doğmayacağı açıktır. Dolayısıyla ihracı gerçekleşmeyen mallar için yüklenilen katma değer vergisinin, bu dönem beyannamesi ile iadesinin talep edilmesi vergi ziyaına ve erken iadeye sebebiyet verebilecektir.

  Ancak, 1994/Şubat beyannamesi erken iadeye neden olabilecek şekilde hatalı doldurulmuş olmakla birlikte, vergi dairesince iade ve mahsup işleminin, gerekli belgelerin ibrazı şartıyla iade hakkı doğuran işlemin ifasından ve ihracatın gerçekleştirildiği 1994/Mart dönemine ait beyannamenin verilmesinden sonra yapılması sözkonusu ise iade veya mahsubu yapılan vergi yönünden haksız veya erken iade sözkonusu olmayacaktır.

  Diğer taraftan, yukarıda belirtilen işlemde 1994/Şubat dönemine ait olarak fazladan istenilen verginin, gerekli belgelerin ibrazı suretiyle ancak, 1994/Mart beyannamesinin verilmesinden önce iade veya mahsubunun yapılmış olması halinde, erken iadenin sözkonusu olacağı ve bu şekilde ortaya çıkan vergi ziyaı nedeniyle tarhiyatın dönemi de dikkate alınarak vergi ziyaı cezası kesilmesi gerekeceği açıktır."

2.8. 12 Dönem Teminatsız ve Raporsuz Nakden veya Mahsup Yerine KDV İadesi Alanların İncelemeye Sevkini Öngören Genelge Yürürlükten Kaldırılmıştır :

1999/2 no.lu Genelge ile başlatılan bu uygulama hakkındaki görüşlerimiz Yaklaşım Dergisi'nin Ocak/2006 sayısında yayımlanan yazı ile ifade edilmişti. Söz konusu Genelge'yi yürürlükten kaldıran 2009/2 no.lu Genelge hakkındaki bilgileri ve görüşlerimizi içeren yazımız ise 26.09.2009 tarihli Dünya Gazetesinde yer almıştır. (2009/088 sayılı Duyurumuz)

2.9. KDV İade Hakkının Devrolan KDV Yoluyla Kullanılması ve Bu Yönde Tercihte Bulunmuş Mükelleflerin Daha Sonra Düzeltme Beyannamesi Vererek Nakden veya Mahsup Suretiyle KDV İadesi İsteyebileceği

2.9.1. KDV İade Hakkının İndirim (Devrolan KDV) Yoluyla Kullanılması Tercihi :

İlgili ayda iade hakkı veren bir işlem varsa, bu işlemden doğan iadesi istenebilir KDV, indirimle giderilemeyen KDV tutarını aşmamak şartıyla nakden veya mahsuben iade talebine konu edilebilir. Bu takdirde mükellef nakden iadeyi alabilmek için iadeden önce veya mahsup yaptırabilmek için mahsubu istenen kamu borcunun vadesinden önce iade veya mahsup için aranan belgeleri vergi dairesine teslim etmiş olmalıdır.

Mükellef KDV iade hakkını nakden veya mahsuben kullanmayıp bu hakka konu meblağın devrolan KDV içinde kalması tercihinde bulunabilir. Bu takdirde mahsuben veya nakden iade için istenen belgeleri ibraz etmesi gerekmez. Sadece beyannamenin altındaki ihracatla veya dış taşıma ile ilgili belgelerin ibrazı yeterlidir.

2.9.2. Sonradan Tercih Değiştirilerek (Düzeltme Beyannamesi Verilerek) Nakden veya Mahsuben KDV İadesi İstenebilmesi :

İade hakkı bulunan mükellefler, daha pratik ve külfetsiz olduğu yahut iade için gerekli hazırlık ve belgeleri yetiştiremedikleri için, KDV beyannamelerinin ilgili tablolarındaki "YÜKLENİLEN KDV ve/veya "İADEYE KONU OLAN KDV" sütunlarını boş bırakmak suretiyle, iade hakkının devrolan KDV içinde kalmasını sağladıktan sonra, devrolan KDV nin uzun süre devam edeceğini dikkate alarak tercih değiştirip, ilgili aya ait KDV beyannamesini yeniden ve bu defa iade talepli olarak düzenleyerek, devrolan KDV'lerin tamamını veya bir kısmını nakden yahut mahsuben iade istemine konu edebilmektedirler.

Ötedenberi yapılagelen ve kabul gören bu tercih değişikliğinin mümkün olmadığı yolunda bir görüş ortaya çıkması ile birlikte doğan yoğun tepki üzerine 96 no.lu Tebliğin taslağında bunun mümkün olduğu yönünde bir açıklamaya yer verilmiştir.

96 no.lu Tebliğ aynı şekilde çıktığına göre mükellefler eskiden olduğu gibi daha önce verdikleri KDV beyannamelerini iade talepli olarak yeniden düzenlemek ve iade için gerekli belgeleri ibraz etmek suretiyle nakden veya mahsuben KDV iadesi isteyebilecekler. 96 nolu Tebliğden önce verilmiş düzeltme beyannameleri de işleme konacaktır.

Ancak bunun için, düzeltilen beyannameden sonraki aylar için verilmiş olan beyannameler zincirleme olarak etkilendiği için bunların da değiştirilmesi gerektiği tabiidir.

Düzeltme beyannamesi vererek KDV iadesi istenmesinde, iadesi istenecek KDV tutarının, ilgili ay ve daha sonraki aylardaki en küçük devrolan KDV tutarını aşamayacağı tabiidir.

2.9.3. Yıllık KDV İadeleri İle İlgili Özel Durum :

Düşük (%1 ve/veya %8) oranla mal tesliminde veya hizmet ifasında bulunmuş mükelleflere tanınan yıllık KDV iadeleri bakımından son başvuru ayı Kasım'dır. Mesela 2005 yılında %1 veya %8 oranlı teslim veya hizmette bulunan ve Ocak 2006, Kasım 2006 ayları arasındaki KDV beyannamelerinde devrolan KDV'si süregelen mükellefler, yıllık iade haklarını en son Kasım 2006 beyannameleri üzerinde gösterip talep edebilecekler, daha sonra bu hakları kaybolacaktır. (27 no.lu KDV Sirküleri)

Yıllık KDV iadesi ile ilgili açıklamalarımız 29 uncu maddeye ilişkin bölümdedir.

2.10. Nakit Olarak veya Mahsup Suretiyle KDV İadesi Alınmasında Damga Vergisi Hesaplanmayacaktır :

Eskiden KDV iadelerinin nakden veya mahsup suretiyle alınmasında damga vergisi aranmaktaydı. (70 nolu Uygulama İç Genelgesi) Bu uygulamanın yanlış olduğunu yazılarımız kitaplarımız ve yazışmalarımızda defalarca vurguladık.

Daha sonra vergi iadelerinin mahsup suretiyle yapılmasında damga vergisi aranmayacağı açıklanmıştır. (2000/8 Sayılı Uygulama İç Genelgesi)

5281 Sayılı Kanunla Damga Vergisi Kanunu'na ekli 1 sayılı Tablonun IV-1/a pozisyonunda yapılan değişiklikle 1.1.2005 tarihinden itibaren nakit KDV iadelerinde de damga vergisi alınmamaya başlanmıştır.

2.11. Mal veya Hizmet Alınan Mükellef Hakkında Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlediği ve/veya Kullandığı Yolunda Tesbit Bulunmasının KDV İndirim ve İade Hakkına Etkisi :

KDV iadelerinin nakden veya mahsup suretiyle yapılmasında en sık karşılaşılan sorun, iadesi istenen KDV indiriminin dayandığı, mal veya hizmet alışlarına ilişkin fatura veya benzeri belgeleri düzenlemiş olan alt firmalar hakkında, bu firmaların sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemiş yahut kullanmış olduklarına dair rapor veya tesbit bulunduğunun ortaya çıkmasıdır. (Bu konu esas itibariyle 84 nolu Tebliğde düzenlenmiş olup, Tebliğin metni 11 inci maddededir)

Böyle bir durumun KDV iade talebine etkisi ve bu durumun indirim hakkını da etkileyip etkilemeyeceği konusunu ele alan ve Yaklaşım Dergisinin Ekim 2002 sayısında yer alan muktezanın metni şöyledir. (Bakanlığın 20.2.2002 tarih ve 8207 sayılı muktezası)

"Yazınız ve eklerinin incelenmesinden; kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayanlar hakkında "YMM KDV İadesi Raporları"nın düzenlenmesi sırasında,haklarında sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği ve/veya kullandığı konusunda olumsuz tespit yada olumsuz rapor bulunan alt firmalardan yapılan alışlara ilişkin faturalarda yüklenilen ve indirilen katma değer vergisinin yüklenim listesinden çıkarıldığı belirtilerek;

1- İndirim konusu yapılan katma değer vergilerinin, 191- İndirilecek KDV hesabından çıkarılıp çıkarılamayacağı,

2- 191- İndirilecek KDV hesabından çıkarılan katma değer vergisinin hangi hesapta izleneceği ve bu katma değer vergilerinin daha sonra indirim konusu yapılıp yapılmayacağı, indirim konusu yapılmayacaksa maliyet unsuru olarak dikkate alınıp alınmayacağı,

3- Hesap dönemi kapandıktan sonra bir önceki yılın defter kayıtlarının düzeltilip düzeltilmeyeceği, düzeltilmesi durumunda fiilen nasıl bir işlem yapılacağı, konularında tereddüte düşüldüğü anlaşılmıştır.

Bilindiği üzere, 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin (11/3.1.) numaralı bölümünde, kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayanların mal veya hizmet satın aldığı mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunması halinde, bu mükelleflerden yapılan (haklarında olumsuz tespit bulunanlardan sadece olumsuz tespitin yapıldığı dönemlerdeki) alışlara isabet eden kısma dört kat teminat gösterilmesi veya bu alışlara isabet eden kısmın iade talebinden çıkarılması halinde, kalan kısma ve diğer dönemlere ilişkin iade taleplerinin genel esaslara göre yerine getirileceği belirtilmiştir.

Buna göre, katma değer vergisi iade alacağının, yeminli mali müşavir raporu ile talep edilmesi halinde, Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporunu düzenleyen yeminli mali müşavir, iade talep eden mükellef ile alt firmaları(yüklenim listesinde yer alan) bağlı oldukları vergi dairesinden sorgulayacak; şayet listede hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunan mükelleflerden yapılan alışlar varsa, bu alışlara isabet eden kısma dört kat teminat gösterilerek iade alacağının tamamı yada bu kısım iade talebinden çıkarılarak kalan kısmın iadesi talep edilecektir.

Dolayısıyla, mal ve hizmet temin edilen ve haklarında olumsuz rapor veya tespit bulunan mükelleflere ait faturaların yüklenim listelerinden çıkarılarak, (başkaca bir olumsuzluk bulunmaması şartıyla) mükellefin iade talebinin genel esaslara göre yerine getirilmesi

mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (3) numaralı fıkrasında; "indirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir." hükmü yer almaktadır.

Bu açıklamalara göre, haklarında olumsuz rapor veya tespit bulunan mükelleflerden satın alınan mal ve hizmetlere ilişkin faturada gösterilen katma değer vergisinin yüklenim listelerine dahil edilmeyerek bu kısım katma değer vergisi iade talebinden çıkarılmaktadır.

Ancak, kanuni defterlere kaydedilmiş olan bu vesikaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olduğu raporda tespit edilmemişse, bunların iade talebinden çıkarılmakla birlikte 191- İndirilecek Katma Değer Vergisi hesabında muhafaza edilmesinde bir sakınca bulunmamaktadır."

Görüldüğü gibi İdare, haklarında olumsuz rapor veya tesbit bulunan mükelleflerden yapılan alımlara dayanan iade miktarlarını kabul etmemekte, bunların iadesinden vazgeçilmesi halinde bakiye iade talebi normal şekilde yerine getirilmekte, iadesinden vazgeçilen tutar indirim olarak kabul edildiğinden iade tutarındaki eksilme kadar, devrolan KDV de artış olmaktadır.

2.12. Bazı İade Türlerinde İade İçin Aranan Listelerin Elektronik Ortamda Gönderilmesi:

Konu ile ilgili 60 nolu KDV Sirkülerinde yer alan açıklamalar şöyledir:

" 6.2 KDV İade Taleplerinde Bazı Belgelerin Elektronik Ortamda Alınması ve Değerlendirilmesi

KDV mükelleflerinin, Ocak/2010 vergilendirme döneminden itibaren gerçekleşen iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan KDV iade taleplerinin elektronik ortamda alınması uygulamasına başlanılmış olup, KDV mükellefleri tarafından söz konusu iade taleplerinde indirilecek ve yüklenilen KDV listeleri ile satış faturaları listesi ve iade için ibrazı istenilen durumlarda gümrük (çıkış) beyannamesi listesi internet vergi dairesi üzerinden gönderilmektedir.

Bu uygulama neticesinde, KDV iade talepleri ile ilgili olarak vergi dairelerince daha önce VEDOP üzerinden manüel olarak yapılan ve oldukça uzun zaman alan kontroller, Başkanlığımızca hazırlanan KDV İadesi Risk Analizi Projesi ile elektronik ortamda yapılmakta, mükelleflerin elektronik ortamda gönderdikleri belgeler esas alınarak özet bir rapor halinde vergi dairelerinin kullanımına sunulmaktadır.

Bu kapsamda KDV mükelleflerinin tamamının, KDV Kanununun;

- (9/1) maddesi ile Bakanlığımıza tanınan yetki kapsamında getirilen sorumluluk uygulamalarından,

- (19/2) maddesine göre uluslararası anlaşmalarla getirilen istisna uygulamalarından,

- (29/2) maddesi uyarınca indirimli orana tabi işlemlerden,

- 32 nci maddesinde sayılan istisna kapsamındaki işlemlerden kaynaklanan KDV iade taleplerinde (Kanunun (8/2) maddesi uyarınca fazla ve yersiz ödenen vergilerin iadesine yönelik talepler hariç), "indirilecek KDV listesi", "yüklenilen KDV listesi" ve "satış faturaları listesi" ile iade için ibrazı istenilen durumlarda "gümrük (çıkış) beyannameleri listesi"ni elektronik ortamda göndermesi gerekmektedir.

KDV iadelerinde aranılan ve elektronik ortamda sistem üzerinden gönderilmesi gereken "İndirilecek KDV Listesi" ile "Yüklenilen KDV Listesi"nin doldurulmasında aşağıda belirtilen hususlar dikkate alınacaktır.

(1) Perakende satış fişi veya yazar kasa fişlerinin gider belgesi kabul edildiği harcamalara ait KDV tutarlarının indirimi mümkün olduğundan, söz konusu belgeler, "indirilecek" ve "yüklenilen" KDV listelerine

dâhil edilecek, bu belgelerin gider belgesi olarak kabul edilmediği harcamalara ait KDV ise indirim konusu yapılamayacağından listelere de alınmayacaktır.

(2) Bu listelere, fatura düzenleme limitinin altında kalsa dahi her bir belge ayrı ayrı kaydedilecektir.

Ancak, Vergi Usul Kanununun 219 uncu maddesinde hükme bağlandığı üzere; muamelelere ilişkin belgelerin, muhasebe fişlerine kaydedilmesi ve defterlere kayıtların bu fişler üzerinden yapılması halinde, belgelerin fişlere kaydedilmesi, defterlere kaydedilmesi hükmündedir. Bu durumda, muhasebe fişlerinde yer alan belgelerin esas defterlere en geç 45 gün içinde işlenmesi gerekmektedir

Kayıtlarını muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde; yazar kasa ve perakende satış fişlerinin adı geçen vesikalar aracılığıyla yasal kayıtlara intikal ettirilmesi halinde; her bir yazar kasa veya perakende satış fişinin ayrı ayrı listelere girilmesi yerine bu belgelerin kaydedildiği muhasebe fişi (mahsup fişi), primanota ve bordro bilgilerinin girilmesi yeterlidir.

(3) Aynı mükelleften yapılan alımlar ile aynı mükellefe yapılan satışlar da bu listelere belge bazında ayrı ayrı girilecektir.

(4) İmalat girdisi fazla olan mükellefler, stoklarını farklı yöntemlere göre takip etmeleri nedeniyle "Yüklenilen KDV Listesi" nin doldurulmasında sorunlarla karşılaşmaktadırlar.

Yüklenilen KDV listesi, işlemin bünyesine doğrudan giren KDV tutarları ile işlemle ilgili olmak kaydıyla genel giderler ve amortismana tabi iktisadi kıymetler (ATİK) nedeniyle yüklenilen vergilerin doğruluğunun tespiti amacıyla alınmaktadır.

Yüklenilen KDV listesinin "Bünyeye Giren Mal ve/veya Hizmetin KDV'si" sütunu ile istenen bilgi, iade talebine konu işlemin bünyesinde yer alan hammadde, yardımcı madde, mal ve malzeme gibi girdilerle ilgili olarak yüklenilen vergilerin doğruluğunun tespitine yöneliktir. Aynı zamanda tek belge ile temin edilen girdilerin birden çok iade hakkı doğuran işlemde kullanılması ve aynı belgenin farklı işlemler için verilen "yüklenilen KDV listeleri"ne dahil edilmesi durumunda, bu belgeye istinaden iadesi istenilen KDV tutarının belgede yer alan tutarı aşıp aşmadığı da kontrol edilmektedir.

Dolayısıyla, iade talebinde bulunan mükelleflerin farklı stok takip yöntemleri izlemesinin bu sütunun doldurulmasında bir önemi bulunmamakta olup, bu durumda da "Yüklenilen KDV Listesi" elektronik ortamda gönderilecektir.

Ayrıca, yukarıda belirtilen imalatçılar da dâhil olmak üzere iade talep eden mükellefler, iade için istenen durumlarda,"Yüklenilen KDV Tablosu"nu önceden olduğu gibi doğrudan vergi dairelerine vermeye devam edeceklerdir.

(5) İade talebine ilişkin olarak ibrazı gereken ve bu listelerin dışında kalan diğer belgelerin önceden olduğu gibi vergi dairesine doğrudan intikal ettirilmesi gerekmektedir.

(6) Elektronik ortamda alınan indirilecek ve yüklenilen KDV listeleri ile satış faturaları listesinin ve iade için ibrazı istenen durumlarda gümrük (çıkış) beyannamesi listesinin, ayrıca kâğıt ortamında verilmesine gerek yoktur. Elektronik ortamda verilen söz konusu belgelerin, e-beyanname uygulamasında KDV beyannamesi ekinde verilmesine de gerek bulunmamaktadır.

(7) Mükelleflerce e-beyanname ile talep edilen iadelerde, beyanname ekinde aranan ekler için sistemin otomatik olarak sunduğu basılı olarak alınan "KDV İade Talebine İlişkin İnternet Vergi Dairesi Liste Alındısı" mükellefin KDV iade talep dilekçesine eklenmek suretiyle vergi dairesine elden verilmektedir.

Vergi dairelerinin muhasebe birimleri tarafından iade işlemlerinde düzenlenen muhasebe işlem fişine, elektronik ortamda gönderilen listelerin tamamının eklenmesi yerine bu listelerin elektronik ortamda bulunduğunu gösteren "İnternet Vergi Dairesi Liste Alındısı" nın eklenmesi yeterlidir.

(8) KDV iade taleplerinin, elektronik ortamda gönderilenler de dahil, iade için aranan tüm belgelerin vergi dairesine ibraz edildiği tarih itibarıyla geçerlilik kazanacağı tabiidir. Belge eksikliği ya da belgelerin

muhteviyatındaki eksiklikler nedeniyle yapılamayan mahsuben iade taleplerinde, 95 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (1.2.) numaralı bölümündeki açıklamalar çerçevesinde işlem yapılacaktır.

(9) Vergi daireleri, mükelleflerin iade taleplerini, iade için gerekli belgelerin tümü ve sistem tarafından üretilen "KDV İadesi Kontrol Raporu" çerçevesinde değerlendirerek, ilgili KDV Genel Tebliğlerinde belirlenen usul ve esaslara göre sonuçlandıracaktır.

(10) Bu listelerin doldurulmasında uyulacak kurallara, "internet vergi dairesi"nden ulaşılması mümkündür."

Yukarıdaki açıklamalar, " Ocak 2010 ayından itibaren yürürlüğe giren 53 nolu KDV Sirkülerine paraleldir.

Sadece 53 no. lu Sirkülerin uygulama alanı, fizulen ödenen KDV lerin iadesi (Md. 8/2), **KDV kesintisine uğrayanların KDV iade talepleri (Md.9), %1 ve %8 orana tabi işlemler nedeniyle doğan KDV iade talepleri (Md. 29/2)**, KDV Kanununun 32. maddesine göre iade hakkına konu **ihracat istisnası (Md. 11), dış taşımacılık istisnası (Md.14)**, KDV Kanununun 13. maddesi kapsamındaki istisna türleri ve **diplomatik istisna (Md.15)**

İken,

60 no.lu Sirkülerle bu kapsama KDV Kanunu'nun **19/2. maddesine göre uluslar arası anlaşmalarla getirilen istisna uygulamaları kapsamındaki iade talepleri** eklenmiş, buna mukabil KDV Kanununun 8/2. maddesi kapsamında fuzulen ödenmiş KDV lerin iadesi işlemleri kapsam dışına çıkarılmıştır.

KDV İADE ve MAHSUPLARINA İLİŞKİN ÖZET BİLGİLER İÇEREN TABLO

İade Hakkı Doğuran İşlem (Madde No)	Teminatsız ve raporsuz nakit iade sınırı	İadenin teminatsız ve raporsuz olarak mükellefin kendi vergi borçlarına mahsubuna ilişkin sınır	İade talep eden mükelleflerin kendi SSK borçları ile adi ortaklıkların, kolektif şirketlerin ve komandit şirketlerin (sadece komandite ortaklar için) hisseleri oranında ithalde alınanlar dahil vergi borçları ve SSK borçlarına teminatsız ve raporsuz mahsup imkanı 1	YMM Tasdik Raporunun Geçerli olup olmadığı ve Tebliğ no
11/1-a, b ve c 1,2,3,4 Mal ve hizmet ihracatı, ihraç kayıtlı teslimler, yolcu beraberinde yurt dışına giden mal , Geçici 17 (Dahilde işleme belgesine istinaden KDV siz teslim)	4.000 TL (92 no.lu KDV Tebliği)	Sınırsız (84,107 no.lu KDV Tebliği)	Sınırsız (84 ve 107 no.lu KDV Tebliği)	Geçerli 4 (3568 sayılı Kanuna ilişkin 1, 13, 15, 19, 20 ve 37 no.lu Tebliğler) (84 no.lu KDV Tebliği)
11/1-b Yabancı firmalara taşımacılık işleri, fuar, sergi ve panayırlara katılım nedeniyle yapılan iadeler	1000 TL. (90 no.lu KDV Tebliği) (1000 TL. yi aşan iade sadece vergi inceleme raporu ile mümkündür.	-	-	Geçersiz
13/a,b,c,d,e ve f [4] Araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna	a, c ve d için 200 TL (92 no.lu KDV Tebliği) b, e, f ve c nin bir kısmı için 4.000 TL. (72 ve 93 nolu KDV Tebliği)	Sınırsız (59,72, 82,83,84,86,93 ve 107 no.lu KDV Tebliği)	Sınırsız (81, 82 ,83, 84,86, 93 ve 107 no.lu KDV Tebliği)	Geçerli [4] (8 ve 37 no.lu Tebliğ) (72 no.lu KDV Tebliği) (93 no.lu KDV Tebliği) (Petrol arama hariç) 112 no.lu Tebliğ
14 [4] Uluslararası Taşımacılık	1.000 TL (92 no.lu KDV Tebliği)	Sınırsız (44, 50,82, 83,84,86 ve107 no.lu KDV Tebliğleri)	Sınırsız (81, 82,83,84,86 ve 107 no.lu KDV Tebliği)	Geçerli [4] (6 ,20 ve 37 no.lu Tebliğler)
İhraç malı götüren kara taşıtlarına belli sınır kapılarında çıkış öncesi motorin teslimi (Md.14/3)	4.000 TL (100 no.lu KDV Tebliği)	Sınırsız (100 ve 107 no.lu KDV Tebliği)	Sınırsız (100,107 no.lu KDV Tebliği)	Geçerli 4 (100 no.lu KDV Tebliği)
15 [4] Diplomatik İstisna	200 TL (92 no.lu KDV Tebliği)	Sınırsız (82 ve 86 no.lu KDV Tebliğleri)	Sınırsız (81, 82, 83,84 ve 107 no.lu KDV Tebliği)	15/1-a için geçersiz 15/1-b için geçerli [4] (19 ve 37 no.lu Tebliğ)
29/2 (Aylık mahsuben iade) 99 no.lu KDV Tebliği ve 2006/7 sayılı KDV Sirküleri	Nakit İade Yoktur. (99 no.lu KDV Tebliği)	Mahsuben iade sadece mükellefin kendi vergi, SSK, gümrük, elektrik ve doğal gaz borçları ile sınırlı olup, mahsup tutarı 4.000 TL yi geçtiğinde aşan kısım için teminat mektubu veya YMM Raporu gerekir. [1,6]	Mahsuben iade sadece mükellefin kendi vergi, SSK, gümrük, elektrik ve doğal gaz borçları ile sınırlı olup, mahsup tutarı 4.000 TL yi geçtiğinde aşan kısım için teminat mektubu veya YMM Raporu gerekir. [1,6]	Geçerli [4] 99 no.lu KDV Tebliği

29/2 (Yıllık iade) [4,6] İndirimli orana tabi mal ve hizmetlerden doğan iade	4.000 TL (74,76, 85 ve 99 no.lu KDV Tebliğleri)	4.000 TL (2005 ve Önceki yıllara ait mahsup taleplerinde sınırsız) (74 ve 99 no.lu KDV Tebliğleri)	4.000 TL (2005 ve Önceki yıllara ait mahsup taleplerinde sınırsız) (81, 82, 83, 84,85, 99 ve 107 no.lu KDV Tebliğleri)	Geçerli [4] (74,76,85 ,92 ve 99 no.lu KDV Tebliği)
8/2 Fazla ve yersiz ödenen vergilerin iadesi	4.000 TL (91 no.lu KDV Tebliği)	(91 no.lu KDV Tebliği) [7]	Yok	Geçerli [4] (91 no.lu KDV Tebliği) İhracat istisnası için geçerli üst sınıra bağlanmıştır.
KDVK Geçici 22 nci madde İzmir Universiade Oyunları	4.000 TL. (96 no.lu KDV Tebliği)	Sınırsız (96 no.lu KDV Tebliği)	Sınırsız (96 ve 107 no.lu KDV Tebliği)	Geçerli (96 no.lu KDV Tebliği)

[1] İade alacağı öncelikle mükellefin ithalde alınanlar dışındaki vergi borçlarına mahsup edilir. Artan kısmın mahsubu, mükellefin isteğine bağlı olarak kendisinin, adi, kolektif ve komandit ortaklıklarda (sadece komandite ortak için hisseleri oranında ortakların) ithalde alınanlar dahil vergi borçlarına veya SSK prim borçlarına yapılır. 107 no.lu Tebliğ ile anonim ve limited şirketlerin ortaklarının borçlarına, mal veya hizmet satın alınan firmaların borçlarına mahsup imkanı yürürlükten kaldırılmıştır.

[2] Geçici 17 nci madde kapsamındaki tecil-terkin-iade ve mahsuplar 11/1-c maddesi için geçerli esaslara tabidir. (71 ve 83 no.lu KDV Tebliği)

[3] Bavul ticareti yapanlara ihraç kaydıyla mal teslim edenlere nakden iade yapılmaz. (84 no.lu KDV Tebliği)

[4] 3568 sayılı Kanuna ilişkin 37 no.lu Tebliğe göre, KDV Kanununun 11, 13, 14 ve 15 inci maddelerine istinaden doğan KDV iadelerinde YMM tasdik raporu düzenlemesine ilişkin sınır 1.1.2012'den itibaren aylık 364.000 TL'dir. (Kurumlar vergisinden muaf olanlarda bu sınır aranmaz. (29 no.lu Tebliğ) İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iadelerde bu tutar 2012 başından itibaren yıllık 726.000 TL'dir. Şayet tam tasdik sözleşmesi varsa KDV iade raporu sadece tam tasdiki yapan YMM tarafından düzenlenebilmekte ve bu sınırlar ortadan kalkmaktadır. Yani süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi varsa üst sınır yoktur. Bavul ticareti ve yolcu beraberi eşya ihracatına ilişkin iadelerde bu had süresinde tam tasdik sözleşmesi yapılmış olsa bile 2012 başından itibaren aylık 95.000 TL'dir. Süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunan sektörel dış ticaret şirketlerinin 61 seri no.lu Tebliğ kapsamındaki iade taleplerinde iade edilecek tutar, ortak bazında 95.000 TL'lik had aşılmamak kaydıyla iade talep edilen dönemde ortaklardan alınarak ihraç edilen mal bedellerine ilişkin KDV toplamı dikkate alınarak hesaplanır.

[5] Hızlandırılmış KDV iade sisteminden yararlanan mükelleflerin iade ve mahsup talepleri, miktarına bakılmaksızın teminat, inceleme raporu veya YMM tasdik raporu aranılmadan yerine getirilmektedir. (109 no.lu KDV Genel Tebliği)

[6] Yıllık KDV iadelerinde, hesaplanan iade tutarının, belli bir haddi aşan kısmının iadesi istenebilmekte yani bu had kadar kısmın devrolan KDV içinde kalması gerekmektedir. (Md. 29/2)

Yukarıdaki bilgiler ana fikir vermeye yönelik olup, KDV iade ve mahsupları hakkında yukarıda ifade edilmeyen birçok ayrıntı mevcuttur.